

給与所得者の旅費の必要経費性

小 池 和 彰

目 次

- はじめに
- I. 旅費の必要経費性
- II. 事業と娯楽に係る旅費
- III. 課税上の住所
- むすび

は じ め に

アメリカにおいては、通勤費は、その必要経費性が否定されているが、しかし一方、旅費に関しては、個人所得からの控除が認められている¹⁾。わが国では、一般に個人ではなく会社が通勤費や旅費を負担している状況があり、単純に比較することはできないが、通勤費・旅費双方とも非課税とされ²⁾、受け取った給与所得者の所得とならないとされ、双方とも同一の取り扱いがなされているのに対して³⁾、アメリカにおいては、わが国と異なり、通勤費と旅費が異なる取り扱いを受けていることは注目されるべきである。

1) 旅費の必要経費性を取り上げた先行研究として、確井光明「米国連邦所得税における必要経費控除の研究(三)」法学協会雑誌第93巻7号、1093-1106頁、1976年7月；植松守雄「所得税法における「必要経費」と「家事費」」一橋論叢第80巻第5号、593-594頁、1978年11月がある。

2) 所法9①、所令20の2参照。

3) 塩崎潤他著『所得税法の論理』(税務経理協会・1969年)、112-114頁でも旅費の必要経費性に関する記述があり、わが国の旅費規定がジェネラスであるとの指摘がある。「旅費も日本の場合、税法の規定はあまり厳密にはできていませんね、もっとも税法の規定は昔と比べると大分整備されて、給与所得者の旅費として非課税となるのは税法上一定の定めがあります。つまり給与所得を有する者が勤務する場所を離れてその職務を遂行するために旅行し、もしくは転任に伴い転移する場合、もしくは就職や退職に伴う転居のための旅行をした場合に受ける旅費で、その旅行に通常必要なものが非課税となる規定になっています。しかし、現実には非課税扱いとなる旅費は、実際の運用の面でこれより範囲がいくらか広がっていると思います。たとえば東京に住んでいる人が名古屋の大学まで講義に行く場合に、その往復に要する費用、これは広い意味で一種の通勤費といってもいいのかもしれませんが、この種の往復の旅費は先程述べた税法の規定からいえば非課税の旅費には該当しないわけですが、このような場合にも講師の謝礼の外に、往復実費として旅費を支給するという形をとっておれば非課税の取り扱いになっていると思います。アメリカの例では、転任旅費は控除できるけれども就職の場合、あるいは退職した場合の転居のための旅費は認められない。スウェーデンの税法では転任の場合でも、雇用主の命令による場合はよいが、本人の希望に基づく場合はだめというような細かい規定があります。このような点を考えると制度が相当ジェネラスなものになっていることは確かにご指摘のとおりだと思います。」(塩崎潤発言：112-113頁)

なぜアメリカでは、通勤費の必要経費性が否定される一方で、旅費が必要経費として認められているのだろうか⁴⁾。

アメリカにおいて通勤費の必要経費性が否定される理由として、通勤に要する費用が個人の選好から生じることがあげられる。各個人は、自由に居所を選択することができ、また居所をどこに選択しようが、その個人の所得は変わらない。それゆえに通勤費は、個人所得からの控除が認められていないのである。

旅費も、明らかに通勤費と類似しているが、しかし旅費が食費を含んでいるという点で、相違が見られる⁵⁾。食事に関する費用というのは、通常は家事費であって原則的には、個人の所得から控除されるべきものではない。その理由は、個人には、所得稼得活動と消費活動とがあるが、食事というのは、所得稼得との関係は希薄であり、むしろ個人の欲求を満たす消費活動に属すると考えられるからである。このように考えれば、食費を含んでいる旅費は、個人の所得から控除すべき費用としての側面を、通勤費よりも有していないといえよう。費用収益対応の原則に照らして考えると、旅費の必要経費性が通勤費よりも強いとはいえない。

実をいえば、旅費に関して所得からの控除が認められている理由は、後述するように、個人負担の軽減である。旅行というのは、通常的生活費に加えて、業務に関連して多額の支出を伴う。この多額の支出負担に対する軽減手段として、旅費控除の制度がアメリカにおいて認められているのである。したがって、旅費控除の規定というのは、原則的な取り扱いとはいえない側面がある。

さて、アメリカでは、この旅費控除を認めたことにより、当初は認識されていなかった問題が発生している。それは、課税上の住所に関する問題である。日常的な用語では、納税者の住所は、あくまで通常的生活を営む家のある場所であって、仕事場である事業の場所ではない。しかし、旅費控除を検討するに当たっては、事業の場所が課税上の住所であるということがむしろ通説となっており、これは、当然検討を要する課題となろう。

本稿は、アメリカの旅費に関する判例解釈を通じて、旅費の必要経費性について会計の基本原則である費用収益対応の原則に照らして検討する。まず一般的な旅費の必要経費性について検討する。旅行というのは、事業と娯楽の双方に関係するところがあり、旅費を事業に関する部分と娯楽に関する部分とに配分するという考え方があり、続いて、これに関して検討を行い、最後に、旅費の必要経費性を検討するうえで重要な課税上の住所に関する議論を取り扱うことにする。

4) 旅費と交通費は、事業経費と個人的支出の限界領域にあって、しかも濫用を伴いやすいとの指摘がある。碓井・前掲注1, 1094頁参照。

5) 通勤費に似たものに旅費があり、しかも旅費は、通勤費のように交通費に限らず、旅行中の宿泊費、食事代等をも含めた費用である点で本来「家事費」の要素があるとの指摘がある。植松・前掲注1, 593頁。

I. 旅費の必要経費性

支出された旅費と取引あるいは事業との関係が緊密であれば、費用収益対応の原則からすれば、その旅費が収益稼得に密接に結びついていると考えられ、所得から必要経費としてその旅費を控除することができると考えられる。しかし旅費に含まれている食費は、本来は家事費とされるべきものであるので、旅費を所得から控除することに関しては疑義がある。

しかしアメリカにおいて、家から離れている間に (while away from home) 発生した旅費に関しては、通勤費と異なり、その所得からの控除が認められている。すなわち、アメリカにおいては、内国歳入法 (Internal Revenue Code: IRC) 162 条 (a) (2) のもとで、納税者は家から離れている間に発生した取引あるいは事業遂行の際に発生した、食事と宿泊 (meals and lodging) の費用を、全額控除できる。その根拠は、加重負担の軽減であるといわれている⁶⁾。取引あるいは事業の急務のため、二つの居所を有しなければならず、それによって追加的かつ二重の生活費が発生する納税者の負担を軽減するために、旅費に関しては所得からの控除が特別に認められているのである⁷⁾。

この「家から離れて」の条件として、オーバーナイト・ルール (over night rule) が課されている。オーバーナイト・ルールは、United States v. Correll のケースで明らかにされた⁸⁾、家から離れている間の条件として課されたものであって、住所を離れている間の旅費控除が認められるには宿泊することを要するというルールのことである。

United States v. Correll のケースは、次のようなものであった。原告である納税者は、セールスマン (sales man) あり、朝早く家を出て、朝食と昼食を車の中でとり、夕食時に帰宅するという生活を送っていた。納税者は、朝食と昼食のコストを家から離れている間の事業遂行時に発生した費用として控除しようとした。

しかしながら、原告である納税者の日々の旅行は、睡眠も休息も要求されないものであって、Commissioner は、原告の食事に関するコストは、旅費ではなく、個人的な生活費であるとして、原告の主張を認めなかった。

ここにおけるオーバーナイト・ルールは、宿泊を行わない場合に発生した費用を必要経費から除外することによって、必要経費性に疑義のある旅費の所得からの控除に制限をかける機能を果たし

6) See Verner v. Commissioner, 39T.C.749 (1963); James v. United States, 308F.2d 204 (1962).

7) 一般に旅行というのは、通常の生活よりも超過経費がかかる。だれでも食事はとることは確かだが、旅行により通常よりも食事代がかかったならば、その超過経費部分は非課税あるいは控除するという考え方もある。塩崎・前掲注3, (塩崎潤発言: 113 頁)。これに関して、「食事代については、どこにいても食事をしなければならぬから生活費であるという考え方もあるが、旅行中であるから特に高い食事代がかかる。従って必要経費であるという考え方もある。理論的には旅行に伴う超過支出分が必要経費であろうが、これを算定することは困難である」という指摘もある。池本征男「必要経費をめぐる若干の問題—所得税法 37 条第 1 項を中心として—」税務大学校研究論文集 40 頁, 1976 年 6 月。

8) 389 U.S. 299 (1967).

ている⁹⁾。

事業に密接に結びつく旅費に関しては、費用収益対応の原則からすれば、所得からの控除を認めるべきだが、旅費の場合には食費を伴い、必要経費性に関して疑義がある。そこで、アメリカにおいては、宿泊により、納税者が加重的負担を強いられた場合のみ、旅費の所得からの控除が認められていると解することができよう。

II. 事業と娯楽に関する旅費

およそ旅行というものは、事業と個人的な娯楽とにまたがる場合が少なくないが、費用収益対応の原則からすれば、事業に関連する旅費であれば、必要経費として所得からの控除が認められるが、逆に個人的な娯楽に関連する旅費であれば、それは消費活動であり、所得からの控除は認められるべきではないと考えられる。

アメリカにおける旅費に関する規定の背後には、やはりこの費用収益対応の原則があるといつてよい。納税者が事業と個人的な消費活動の双方に関与する旅行に関しては、その旅行の主たる目的が事業である場合には、交通費 (transportation expense) の控除が認められる¹⁰⁾。逆に納税者の旅行の主たる目的が個人的なものである場合には、交通費の控除は認められない。しかしながら、いずれのケースにおいても、交通費以外の旅費、すなわち食事 (50%の制限にさらされる¹¹⁾) や宿泊などの費用に関しては、事業に貢献した日数分の控除が認められる¹²⁾。すなわち、会議を行うために旅行をして、月曜日から水曜日まで、納税者が仕事に従事し、金曜日まで滞在先で水泳とゴルフをしたとする。主たる目的が事業だとすれば、滞在先までの交通費は控除が認められ、食費や宿泊の費用は、月曜日から水曜日までに適切に配分されて、控除が認められることになる。一方で、納税者が週末まで滞在先でとどまり、日曜日に帰宅した場合に、その旅行の主たる目的が娯楽であるとするれば、交通費の控除は認められない。にもかかわらず、月曜日から水曜日までの交通費以外の食事や宿泊に関する費用については控除される。

事業と娯楽とを兼ねた旅行が、国内ではなく海外である場合には、特別の規則が適用される¹³⁾。交通費は、(1) 7日以下の日数だけ住所を離れているか、あるいは (2) 旅行日数の25%以上が個人目的である場合には、事業分と個人分とに配分されなければならない。ただし、その旅行の手配に関して実質的に統制することのできない納税者や、その旅行が、個人的な休暇目的のためのもの

9) 立ち寄った都市の数、要した時間、あるいは、距離を用いることによって、旅費に関する制限を設けることも考えられる。See 389 U.S. at 303 (1967).

10) Reg. §1.162-2 (b) (1).

11) I.R.C. §274 (n).

12) Sanford M. Guerin and Philip F. Postlewaite, Problems and materials in Federal Income Taxation, 455 (fifth ed. 1998) Aspen Law & Business, A Division of Aspen Publishers, Inc.

13) I.R.C. §274 (c) and Reg. §1.274-4.

でない場合には、全額旅費控除が認められる。

個人が支出した費用を事業に関係あるものとまったくないものと完全に線引きをすることは困難である。本稿の課題である旅費にもこのことは該当し、旅費は、家事費と必要経費、双方にまたがる費目であり、分けることは困難である。このようなときに、家事費であるとか必要経費であるとか無理に分けようとせず、ある程度家事費であるが、ある程度は必要経費であるということに着目して、旅費の必要経費性を認めていることは注目されるべきであろう。家事費と必要経費が混在する費目に関して、アメリカにおけるこの旅費の取り扱いは、有効な解決策を提供するものであるといつてよい。

さて、納税者はしばしば配偶者を伴って旅行する場合があります、配偶者の旅費を控除しようとする傾向がある。規則は、配偶者の旅費を控除することができることを示唆しているが¹⁴⁾、もし控除を受けようとするならば、配偶者が旅行に同伴することが、事実上の事業目的を提供することを納税者が証明する必要がある。配偶者の旅費であっても、事業目的を実現するために必要な費用であれば、その費用を必要経費として控除するというのは、費用収益対応の原則に合致するが、実際にはそのような証明を行うことは容易なことではない。

しかしながら、配偶者の旅費の控除可能性が全くないわけではない。たとえば、United States v. Disney では¹⁵⁾、Disney 夫人の旅費控除が認められている。夫人は、事業上の理由から社会的なイベントに夫とともに参加していた。Disney 製作会社というのは、ディズニーランドといわゆる子供の洋服、人形及びゲームなどのキャラクター商品の製作、音楽や書物、そして雑誌の発行と映画の配給などを行っている。Disney 製作会社は世界的な規模の会社であり、Disney と他の会社の役員たちは、アメリカ国内だけではなく、海外まで周期的に旅行することを要求されている。その旅行というのは、会議のようなものだけではなく、映画の上映、レセプション (reception) やプレス・コンファレンス (press conference) なども含んでいる。第一審では、夫人の旅行の出席は、会社のイメージを高め、夫の事業活動を手助けするものであると判示した¹⁶⁾。控訴審判決においても、Disney の行動は、確立された会社の政策と一致し、夫人の行動は、事実上の事業目的の要求を満たすものであるとした¹⁷⁾。Disney という会社の目的は¹⁸⁾、ファミリータイプの娯楽を提供することであり、この目的と夫人の同伴は、合致するものであるとされている¹⁹⁾。

14) Reg. §1.162-2 (c).

15) 413F.2d 783 (9th Cir.1969).

16) 413F.2d at 785 (9th Cir.1969).

17) 413F.2d at 788 (9th Cir.1969).

18) 裁判所の判断の根拠は、配偶者の出席が事業目的と合致しているかどうかにある。See Donald T. Williamson and R. Zebulon Law, The Tax Cases of the Federal Circuit: 1990, 40 Am. U.L. Rev. 1235, 1252 (1991).

19) 現在はつぎの3つの基準を満たさなければ、配偶者の旅費は控除できないとされている。その3つの条件とは、彼もしくは彼女が従業員であること、その旅行が実質的に事業目的に対するものであること、そしてもし配偶者であるということがなければ控除されなければならない費用であることである。I.R.C. §274 (m) (3).

Disney 夫人の旅費は、Disney 製作会社の事業目的と合致するもので、収益稼得活動に直接貢献するものとして、その所得からの控除が認められたのである。

Ⅲ. 課税上の住所

課税目的における納税者の住所が、納税者の居所である家か、あるいは事業の主たる場所かで問題が生じる。納税者の通常の居所と主たる事業の場所が同一であれば問題はないが、通常は異なるので、納税者の課税上の住所に関して問題が生じるのである。

課税上の住所に関して、当初は論争があるとは考えられていなかったが²⁰⁾、1927年の *Bixler V. Commissioner* で問題となっている²¹⁾。納税者 *Bixler* は、Alabama 州の *Mobil* に居所を有し、Louisiana 州の *Hammond* と Texas 州の *Houston* で雇用されていた。納税者は、*Mobil* では事業を行っておらず、*Mobil* には時おり家族に会うため訪れていたにすぎなかった。納税者は、*Houston* と *Hammond* における食事と宿泊の費用と *Mobil* までの交通費を控除しようとしたが、課税目的の納税者の住所は、勤務地もしくは雇用の場所であり、納税者の居所ではないと納税者の訴えは退けられている²²⁾。

その後も内国歳入庁は、課税上の住所は、事業の場所であるという立場を採用したし、裁判所も同様に、この立場を支持している²³⁾。たとえば、*Hantzis v. Commissioner* において²⁴⁾、課税上の住所に関して問題が発生したが、ここでも課税上の住所は事業の場所であるとされている。納税者である *Mrs. Hantzis* は、Boston で夫とともに生活をしていていたが、New York において弁護士としての仕事を得て、New York に別の居所をかまえている。納税者 *Mrs. Hantzis* は、Boston から New York までの交通費と、New York における宿泊費と食費を所得から控除しようとした。Commissioner は、納税者の旅費等は取引あるいは事業遂行上発生したものではないと主張した。また Commissioner は、納税者の課税上の住所は、納税者の雇用の場所である New York であり、New York への移動にかかった費用と New York における生活費は、家から離れている間に発生したものではないとも主張した。

まず、取引あるいは事業に関する Commissioner の解釈は、つぎのようなものであった。Commissioner の解釈は、旅費を控除するためには、その費用に先行する取引あるいは事業があるべきであるというものであった。納税者 *Mrs. Hantzis* は、法律事務所に働き始める以前は、学生であったため、New York に移動し、そこで生活した費用が彼女に発生したときは、まだ事業あるいは

20) 課税上の住所に関しては、碓井・前掲注1, 1097-1104 頁参照。

21) 5 B.T.A.1181 (1927).

22) 碓井・前掲注1, 1097 頁参照。

23) M. C. L., Note & Comment: Section 162 (a) (2): Resolving The Tax Home Dispute, 2 Va. Tax Rev. 153, 155 (1982).

24) 638 F.2d 248 (1st Cir.1981).

取引が納税者には存在しなかったとして、Commissioner は、旅費の控除は認められないとした²⁵⁾。

裁判所は、Commissioner の解釈は、旅費控除の規定の背後にある政策と一致しないため、受け入れられないとしている²⁶⁾。旅費の控除は、所得を稼得するための費用を控除することを意図している。確かに、他の場所での新しい取引あるいは事業を開始するために通常の居所を離れた納税者に発生した費用は、本来は家から離れている間に発生した旅費ではないが、しかし実際は、仕事が古い場合と同様に、仕事が新しい場合においても、取引あるいは事業遂行の際に発生した費用であるといえるとしている。また、つぎのような例をあげて、Commissioner の解釈がとりえないことに関して説明を加えている²⁷⁾。Commissioner の理論にもとづけば、A 会社のためにボストンで働く建設会社の社員が、6 ヶ月間、建設会社の社員として彼の事業の遂行上、B 会社のためにニューヨークで働いたとしたら、旅費は事業に急務であるため、その費用に先行する取引あるいは事業があるので旅費控除が認められる。しかしもし労働市場に参入しようとしている建設業者の社員が同じコースをたどった場合には、Commissioner の推論によれば、事業に急務という条件を満たさないことになる。しかし、それぞれのケースにおいて、納税者の費用は、所得を稼得する費用であり、単なる個人のライフスタイル (personal lifestyle) に関する出来事ではない。したがって、以前の取引あるいは以前の事業の存在を基礎とする考え方は、取引あるいは事業の意味をいたずらに限定するものとなると指摘している。

さて、もうひとつの議論は、課税上の住所の問題である。Commissioner v. Flowers 事件では²⁸⁾、つぎの 3 つの条件が示されたのみで、納税者の家に関して、何ら議論がされていない。

- (1) 経費は、その言葉が一般に理解されているように、合理的な旅費でなければならない。
- (2) 経費は、住所を離れている間に生じなければならない。
- (3) 経費は、事業遂行において発生しなければならない。

ここにおける家は決して明白なものではない。議会が旅費の控除を制定したときに、ここにおける家が、納税者の居所なのかそれとも、納税者の事業の主たる場所なのかが明白ではなかった。

裁判所は、家の定義をする際には、事業に急務であるかどうかには照らして、解釈されるべきであるとしている²⁹⁾。納税者の住所が彼の居所かそれとも事業の場所かを決定する際に、最終的に控除が認められるかどうかは、納税者が二つの家を維持する理由に対する裁判所の評価にある。もしその理由が個人的であれば、納税者の課税上の住所は、雇用の場所となり、その必要経費性は否定される。もしその理由が事業について急務であるとするれば、納税者個人の家が彼の課税上の住所であるとされ、その費用の控除が認められる。本件にあてはめて考えると、Mrs. Hantzis が Boston と

25) 638 F.2d at 250 (1st Cir.1981).

26) 638 F.2d at 251 (1st Cir.1981).

27) 638 F.2d at 251 (1st Cir.1981).

28) 326 U.S. 465, 474 (1946).

29) 638 F.2d at 253 (1st Cir.1981).

New York に家を維持する必要性が、取引あるいは事業に照らして存在しない。New York を離れて Boston に何度か訪れているのは、彼女の個人的な理由である。Boston に家を維持しているのは Boston における事業の目的ではない。Mrs. Hantzis の決定は合理的であるが、二つの家を持つことにしたのは、個人的な選択であり、旅費規程の目的における家は New York にあり、その費用は家から離れて発生したものとはいえないとしている。

また、課税裁判所は、納税者が限られた期間通常の家から離れている場合には、第二番目の家を維持することが認められているが、それは、雇用が一時的な場合であるとし、一時的雇用ドクトリン (the temporally employment doctrine) に言及している³⁰⁾。

ここにおける一時的雇用ドクトリンとは、一時的に納税者が職場を異動せざるを得なくなったときには、その一時的雇用の場所への移動は、納税者の個人的な選択ではなく、事業と結びついたものなので、このような場合に旅費控除を認めるというものである。納税者が無期限に離れている場合には、納税者が雇用の新しい場所の近くに居所を移動するのが合理的である³¹⁾。しかしこれとは逆に、もし短期間における雇用の終了が予測できるような状況であれば、納税者の居所を移動することを期待するのは合理的ではない。したがってもし一時的な居所で生活費が発生した場合には、個人的な選択ではなくて、取引あるいは事業により要求された旅費であり、それらの費用は所得から控除できることになる³²⁾。

一時的雇用のドクトリンは³³⁾、納税者の居所が事業との結びつきがなければ、適用される規則ではない。もし納税者の居所が事業にとって急務でないならば、一時的な雇用の場所であるという事実は、その居所を有する説得力のある理由とはならない。あるところで生活をし、別のところで働き、しかも両方とも事業と関連がある場合に、一時的雇用ドクトリンが適用される³⁴⁾。この一時的雇用ドクトリンの範疇で考えると、納税者 Mrs. Hantzis の Boston における居所と事業の結びつきはないため、旅費控除は認められないことになる³⁵⁾。

本件の場合、二つの居所が事業と密接な関係があるということを主張しなければならなかったが、片方の家しか事業との関係を示すことができず、結局、控除が認められてない。もし二つの住居とも事業との関係があれば、課税所得から納税者の旅費を控除することが認められていたと解される³⁶⁾。

30) See Emil Joseph Venuti, A Taxpayer's Home- A Matter of Choice, 17 De Paul L.Rev.278 (1968).

31) 極端な例ではあるが、永久的な居所を有していないセールスマンは、離れる家がないのであるから、旅費控除は認められない。Rosenspan v. United States 438 F.2d 905 (2d Cir.1971).

32) Kroll v. Commissioner, 49 T.C. 557,562-563 (1968).

33) See Peurifoy v. Commissioner, 358 U.S. 59, 60 (1958).

34) Venuti は、納税者が勤務地を選択できない、一時的な職場の場合には、個人的な選好によって追加的な費用が発生したのではなく、経費の発生が不可避的であるので、事業と関連があれば、納税者の旅費は控除されるべきであるとする。Venuti, *supra* note 30, at 285-286.; このことに関して、碓井・前掲注 1, 1099 頁参照。

35) 638 F.2d at 255-256 (1st Cir.1981).

36) See M. C. L., *supra* note 23 at 162-163.

さて、通勤費と旅費はもともと極めて類似しているにもかかわらず、アメリカにおいては、通勤費の控除は認めないが、一方で旅費の控除は認められている。こうした状況下にあつて、自宅から仕事場への通勤費の控除を認めていないのに、自宅から出張先への旅費は認めるというのでは、矛盾が生じてしまう。そこで通勤費と旅費を何とか区別するために³⁷⁾、アメリカでは、課税上の住所に関して、納税者の自宅ではなく、事業活動の場とせざるをえなくなったのである³⁸⁾。

ある費用が所得から控除されるかどうかは、その費用が事業と緊密な関係があるかどうかで決定されることにに関して、基本的には異論はなかりう。しかしながら、あくまで家は家であり、事業との関連がなければ、家ではないというのは、納得のいくものではあるまい。家が事業と関係がなければ、課税上の住所とはならないという通常の家の意味とは異なる語法には問題があるといわざるをえない。

む す び

アメリカにおいては、通勤費は、個人的な費用とされ、所得から控除できないが、旅費に関しては、所得からの控除が認められている。しかし、旅費の所得からの控除に関しては、基本的には取引あるいは事業との関わりが問われており、取引あるいは事業と係りがあれば所得からの控除が認められるが、そうでなければ控除されない。旅費控除の背後にあるのは、やはり会計の基本原則、費用収益対応の原則であるといつてよい。

配偶者を伴った旅行の費用も、事業との関係性が問われており、配偶者の同伴が事業目的と合致する旅行のみ所得からの控除が認められているが、これも費用収益対応の原則と一致しているといつてよいだろう。もっとも、事業目的にとって、配偶者の同伴が必要不可欠である旅行がそれほどあるとは思えない。

さて、アメリカにおいては、Flowers 事件以来、居所が納税者の自由裁量で選択できるため、通

37) 現在の I.R.C. §162 (a) (2) に相当する規定を制定したころ、アメリカの議会は、課税上の住所に関して問題が生じるとは、考えていなかった。今日よりも、1921 年当時というのは、長期の旅行は、ありきたりのものではなかったし、多くの労働者は、事業の場所あるいはそのそばに住んでいると想定することが合理的であった。つまりかつては、家から離れての場合の家とは、居所でもあり、事業の場でもあった。時の経過とともに、交通は迅速になり、またそれにかかる費用も高価なものではなくなった。現在の状況においては、居所と事業の場所は同じではない。多くの人々は、通勤できる範囲に住み、1 日では通勤できないほど離れた距離に住む人すらいる。See M. C. L., *supra* note 23 at 159.

38) 課税裁判所によって、家は、事業遂行の場所を指すと解釈されるようになった理由について、つぎのような指摘がある。「第一に、交通費については、通勤 (commuting) 費用に関し一貫して控除を否認することを前提にするならば、納税者の住居をもって “home” と解したのでは、通勤費と旅費の区別がつかなくなるうえ、家族の住居と任地の往復旅費は通勤と同視されるべきことである。第二に、一般に日々の食費及び住居費が個人的支出とされているのに、家族から離れているというだけの理由で、一年のうちの大半を占める日常の住居費や食費を控除可能なものとするとは、公平を欠き適切でないことである。」碓井・前掲注 1, 1098 頁。

勤に要する費用は、個人的な費用とされ、その所得からの控除が認められていないが、この時点では問題とされなかったことが、その後重要な問題を生ぜしめている。確かに事業との関係で、職場から離れたところに家をかまえる必要性はない。職場の近くに家をかまえばいいわけで、もし職場から離れたところに家をかまえた場合には、それは確かに、個人的な選択であろう。しかし、この Flowers の解釈が、「課税上の住所」は納税者が通常生活している「家」とあるとの解釈が成立しにくい状況を生んでしまった³⁹⁾。課税目的の住所は、納税者が通常生活を営んでいる場所ではなく、事業の場所であるという解釈を確立させてしまったのである。納税者の家から職場までの交通費、いわゆる通勤費は認められていない。したがって旅費に関しても、納税者の家から出張先までとしたのでは、通勤費との区別がつかなくなる。そのため納税者の職場から出張先までの旅費を控除の対象とせざるをえないことになり、結局、課税上の住所が納税者の家ではなく、納税者の事業活動の場である職場と解釈せざるを得ない状況が生じてしまった。Flowers 事件においては全く考慮されなかった課税上の住所に関して、Flowers 事件の解釈が、意図せざる結果 (unintended consequences) を生んでしまったのである。

所得から控除する必要経費を確定するためには、費用収益対応の原則に基づき、所得稼得と密接な関係にある事業との関連性が問われるのが通常であるし、また問われるべきであろう。

しかしながら、たとえ事業との関連性が重要だとはいっても、課税上の住所が事業活動の場というのは常識的ではない。税法と係わり合いがなければ、課税上の住所は、あくまで、その納税者が現実に生活を行っている家であって、事業活動の場である職場ではない。もともと税法における言語の使用方法は、日常言語と多少異にしている部分があることは否めないが、納税者が実際に居住している場所ではなくて、事業の場所が納税者の課税上の住所となるということに関して疑念を抱くのは筆者のみではあるまい。

39) See M. C. L., *supra* note 23 at 159.

The Deductibility of Travel Expenses in Personal Income

Kazuaki KOIKE

ABSTRACT

In the United States, commuting between the taxpayer's home and work is a personal choice, therefore commuting expenses are nondeductible.

However, travel expenses are deductible. Travel expenses include meal expenses, and therefore they are personal and lack of necessary expenses. The reason why deduction of travel expenses from taxable income is allowed is to reduce the additional and duplicate burden accrued by business travel. However, only when the taxpayer must travel away from home and there is a close relationship between travel and business, the deduction of travel expenses from taxable income is allowed in the United States.

In terms of the address of taxpayer for tax purposes, there is a complicated problem. According to many judicial precedents in the United States, the address of the taxpayer for tax purposes should be the taxpayer's place of employment rather than the taxpayer's home. Under principles of matching costs and revenue, expenses which should be deducted from taxable income, should have a close relationship with business. However, it is very odd that the address of the taxpayer for tax purposes is the taxpayer's place of employment.